

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ078141

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sentencia 741/2020, de 11 de junio de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 3887/2017

**SUMARIO:**

**Prescripción. Prescripción del derecho a solicitar devoluciones. De ingresos indebidos. Cómputo. Dies a quo (inicio). Interrupción. Por reclamaciones o recursos. De terceros.** No se suscita controversia entre las partes sobre los hechos que resultan esenciales para resolver el litigio: una sociedad autoliquidada su impuesto sobre sociedades declarando como ingresos unas comisiones abonadas por otra empresa; esta segunda entidad es sometida a una inspección que concluye con una liquidación que señala que aquellas comisiones no son gastos deducibles por constituir, en realidad, una retribución por la participación en capitales propios; cuando esta liquidación gana firmeza, la primera empresa solicita la devolución, como ingresos indebidos, del importe de aquellas comisiones que contempló como ingresos en su autoliquidación del impuesto sobre sociedades; esa petición se efectúa transcurridos más de cuatro años desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la autoliquidación por dicho impuesto y ejercicio. Aunque la sentencia recurrida entiende prescrito el derecho de la recurrente a solicitar la devolución de ingresos indebidos (al haberlo hecho transcurrido el plazo legal de cuatro años contados desde que autoliquidó), parece ser consciente de la concurrencia en el caso de cierta anomalía al afirmar expresamente que no se discute aquí que la Administración debía ajustar la deuda del IS de 2004 de la recurrente a la regularización dispuesta con relación a las comisiones abonadas a la otra entidad. Nada impedía a la Inspección de los Tributos en el caso concreto regularizar conjuntamente una partida claramente conexas, que no era más, en definitiva, que una misma cosa vista desde la perspectiva de quien paga y de quien recibe, dada la absoluta correlación entre el ingreso y el gasto. Y esa forma de conducirse -que determina que se regularice en atención a que el resultado beneficie o no a la Hacienda Pública- hemos entendido que resulta determinante para considerar que el ingreso solo es indebido cuando el contribuyente afectado conoce el contenido de una regularización (a otro) que no la ha sido trasladada a él mismo, como el principio de buena administración exigía. El Tribunal Supremo declara que el *dies a quo* del plazo de prescripción para solicitar la devolución de ingresos indebidos ha de situarse, en el caso de autos, en la fecha en la que se constata por el contribuyente que el ingreso en cuestión ostenta ese carácter (indebido), que no es otra que aquella en la que la Administración, al regularizar el gasto de otro contribuyente, efectúa una calificación completamente incompatible con la condición del ingreso afectado como debido, por tanto la solicitud de devolución de ingresos indebidos en relación con el IS de 2004 ha de reputarse efectuada en un momento en el que no había prescrito el derecho a solicitar esa devolución. [Vid., ATS, de 4 de abril de 2018, recurso nº 3887/2017 (NFJ070332) que plantea el recurso de casación contra la STSJ de la Comunidad Valenciana, de 21 de febrero de 2017, recurso nº 3029/2012 (NFJ066979), que se casa y anula].

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 66, 67 y 68.

**PONENTE:**

Don Jesús Cudero Blas.

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 741/2020

Fecha de sentencia: 11/06/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3887/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 05/05/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Jesús Cudero Blas

Procedencia: T.S.J.COM.VALENCIANA CON/AD SEC.3

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: EMGG

Nota:

R. CASACION núm.: 3887/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Jesús Cudero Blas

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

### **SENTENCIA**

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 11 de junio de 2020.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 3887/2017 interpuesto por la mercantil VISOBOR, SL, representada por la procuradora de los tribunales doña Esperanza Azpeitia Calvin y bajo la dirección del letrado don Francisco de Borja Zapater Aguirre, contra la sentencia núm. 180/2017, de 21 de febrero, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, dictada en el procedimiento ordinario núm. 3029/2012, sobre denegación de la devolución de ingresos indebidos en relación con el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2004.

Ha sido parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jesús Cudero Blas.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva que copiada literalmente dice:

"FALLAMOS (...)

1. Desestimamos el recurso de apelación interpuesto por VISOBOR, SL.
2. Se imponen las costas a la parte recurrente".

#### Segundo.

Notificada la anterior sentencia, por la representación procesal de VISOBOR, SL se preparó recurso de casación, y la Sala de instancia lo tuvo por preparado y remitió las actuaciones a este Tribunal con emplazamiento de las partes.

#### Tercero.

Recibidas las actuaciones, el auto de 4 de abril de 2018 de la Sección Primera de esta Sala Tercera resolvió admitir el recurso de casación y determinar cuál era la cuestión que presentaba interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, lo que efectuó en los términos que se indican más adelante en el apartado de "fundamentos de derecho" de la actual sentencia.

#### Cuarto.

La representación de la parte recurrente presentó escrito de interposición de su recurso de casación en el que, tras ser invocados los motivos en que se apoyaba, se terminaba así:

"SUPLICO A LA SALA TERCERA:

1. Que con estimación del presente recurso de casación se anule la sentencia impugnada con imposición de las costas del recurso a la parte recurrida.
2. Que como consecuencia de la estimación del recurso de casación y la consiguiente anulación de la sentencia impugnada, el Tribunal Supremo se sitúe en la posición procesal propia del tribunal de instancia y entre al examen del fondo del asunto, procediendo a la resolución del litigio en los términos en que quedó planteado el debate procesal en la instancia.
3. Y, en consecuencia, estime el recurso contencioso-administrativo interpuesto por esta parte contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de fecha 25 de octubre de 2015, que desestimó la reclamación núm. 46/2689/11, que fue planteada contra el acuerdo dictado por

la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Dependencia Regional de Recaudación de la AEAT, desestimatorio de la solicitud de rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos por el Impuesto sobre Sociedades de 2004, en los términos solicitados en el escrito de demanda, ordenando con ello la devolución de lo indebidamente ingresado".

#### **Quinto.**

El abogado del Estado, en el trámite de oposición al recurso de casación, ha pedido a la Sala:

"SUPLICO A LA SALA tenga por presentado este escrito, por formulada OPOSICIÓN al recurso de casación e interpretando los artículos 66,c), 67.1.4 y 68.3 de la Ley General Tributaria en la forma propuesta en este escrito, dicte sentencia declarando no haber lugar al recurso".

#### **Sexto.**

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, acordándose como fecha de señalamiento para votación y fallo la audiencia del día 5 de mayo de 2020, fecha en la que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.** *Hechos y actos administrativos litigiosos relevantes para la actual controversia casacional.*

1. La Administración tributaria procedió a regularizar la situación de PROSOYCO, SA, en relación con el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2004, regularización que concluyó con una liquidación de la que resultó que las comisiones satisfechas a la entidad VISOBOR, SL por la transmisión de ciertos solares (por un importe de 1.400.000 euros) no podían calificarse de la manera en que lo había hecho aquella mercantil, es decir, como gastos, pues las mismas constituían, en realidad, un dividendo por la participación en el capital social de la citada entidad, es decir, una retribución a los capitales propios no deducible a efectos del referido tributo.

2. No conforme con la liquidación expresada, PROSOYCO, SA, presentó la correspondiente reclamación económico-administrativa, la cual fue desestimada por el Tribunal Económico- Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana en resolución de 29 de noviembre de 2010.

3. Con tales antecedentes, VISOBOR, SL presentó el 4 de abril de 2011, tras conocer la mencionada resolución del TEAR y transcurridos con creces más de cuatro años desde que autoliquidó su impuesto sobre sociedades del ejercicio 2004 incluyendo como ingresos las comisiones pagadas por PROSOYCO, SA, un escrito solicitando de la Administración tributaria la rectificación de su autoliquidación por el impuesto sobre sociedades de dicho ejercicio, con la consiguiente devolución de ingresos indebidos, en las mismas cantidades regularizadas a PROSOYCO, SA, con ocasión de las comisiones que ésta le había abonado por la venta de los solares.

Argumentaba, al respecto, que la Administración debió efectuar el correspondiente ajuste en la situación tributaria de quien recibió el ingreso en 2004 desde que tomó la decisión de declarar que dicho ingreso no era más que una retribución a los capitales propios no deducible a efectos del referido tributo en sede de la empresa que efectuó el pago.

4. La Administración tributaria dictó acuerdo, desestimando la petición formulada, al entender prescrito el derecho de VISOBOR, SL a solicitar la correspondiente devolución.

5. Formulada reclamación económico-administrativa, la misma es desestimada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana en resolución de 25 de octubre de 2012 por dos motivos:

i) porque "no pueden afectar a la prescripción actuaciones administrativas que no fueron desarrolladas frente a la reclamante y sin intervención de ésta"; y

ii) porque la liquidación practicada a PROSOYCO, SA "no implica ningún reconocimiento de la existencia de un ingreso indebido realizado por la propia VISOBOR SL, a pesar de que tal liquidación "no niega que las cantidades recibidas constituyan ingresos de VISOBOR SL, si bien se señala que tales ingresos representan retribuciones de fondos propios no deducibles para la entidad pagadora".

**Segundo.** *Demanda de la parte recurrente en la presente casación, sentencia dictada por la Sala de Valencia desestimándola y cuestiones suscitadas por el auto de admisión con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia.*

1. VISOBOR, SL ha sostenido reiteradamente (en sede administrativa, en vía judicial y en esta casación) como fundamento del derecho que pretende que "en materia de devolución de ingresos indebidos resulta de aplicación la doctrina de la actio nata, de modo que, hasta que el ingreso no es indebido, no nace el derecho a solicitar su devolución".

Alega que "hasta que no existió un pronunciamiento firme que concluyera que la contabilización del gasto en sede de PROSOYCO, SA había sido incorrecta, dando lugar a la liquidación e ingreso correspondiente por parte de esta entidad, no cabía argumentar que el correlativo ingreso era igualmente inexistente".

Y añade que "si una operación es calificada como simulada, lo es a todos los efectos, en su doble vertiente de ingreso y gasto".

Argumenta, asimismo, que la reclamación económico-administrativa planteada por PROSOYCO, SA tuvo virtualidad interruptora de la prescripción del derecho de VISOBOR SL a solicitar la devolución de ingresos indebidos, ya que el artículo 66.3 b) de la Ley General Tributaria establece que el plazo se interrumpe por la interposición de reclamaciones "de cualquier clase".

En fin, sostiene que "la Administración estaba obligada, a partir de la resolución del TEAR, a iniciar un procedimiento de devolución de ingresos indebidos para evitar una situación de enriquecimiento injusto".

2. En la sentencia recurrida se desestima el recurso contencioso-administrativo argumentado al respecto lo siguiente:

"Con arreglo al art. 66 LGT, "prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos: [...] c) El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías". El plazo de dicha prescripción comenzará a contarse, según el art. 67 de la misma Ley, "en el caso c), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo para solicitar la correspondiente devolución derivada de la normativa de cada tributo o, en defecto de plazo, desde el día siguiente a aquel en que dicha devolución pudo solicitarse; desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso indebido o desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la autoliquidación si el ingreso indebido se realizó dentro de dicho plazo; o desde el día siguiente a aquel en que adquiera firmeza la sentencia o resolución administrativa que declare total o parcialmente improcedente el acto impugnado".

Y, con arreglo al art. 68.3 LGT, "el plazo de prescripción del derecho al que se refiere el párrafo c) del art. 66 de esta ley se interrumpe: a) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario que pretenda la devolución, el reembolso o la rectificación de su autoliquidación. b) Por la interposición, tramitación o resolución de reclamaciones o recursos de cualquier clase".

Desde los anteriores cánones legales, hemos de descartar algunas de las alegaciones sobre las que la parte recurrente apoya sus pretensiones. Como aquella según la cual las actuaciones que la Inspección Tributaria entendió con PROSOYCO, SA y la reclamación económico-administrativa que dicha mercantil planteó interrumpieron la prescripción del derecho de "VISOBOR, SL a solicitar la devolución de los ingresos indebidos que tratamos.

Así es, por la sencilla razón que tales actuaciones concernían a otro obligado tributario, así que la relación jurídico-tributaria entre VISOBOR, SL y la Administración, durante aquellas vicisitudes, permaneció inalterada y pacífica, siendo esto lo que explica el transcurso del plazo de prescripción tanto en lo que perjudicaba a VISOBOR. SL como en lo que le beneficiaba.

Por otro lado, no se discute aquí que la Administración debía ajustar la deuda del IS de 2004 de VISOBOR, SL a la regularización dispuesta con relación a PROSOYCO, SA -lo que resulta indiscutible-, sino si ha prescrito el

derecho que asiste a VISOBOR, SL a instar dicho ajuste y, en consecuencia, obtener la devolución de ingresos indebidos.

Como se ha dicho, la recurrente invoca el criterio de la actio nata como si, únicamente tras la firmeza de la regularización dispuesta sobre PROSOYCO, SA, dicha recurrente hubiera podido solicitar la devolución del ingreso no debido. Sin embargo, tal planteamiento no es asumible. El ingreso era indebido por circunstancias fácticas que conocía la recurrente cuando su autoliquidación, sin que para ello debiera esperar al criterio de la Inspección Tributaria y el TEAR. Y si la recurrente esperó, ello se debió a una opción fiscal que tan solo a ella incumbe.

Por lo demás, tiene reiteradamente declarado nuestro Tribunal Supremo ( v.gr., SSTS de 18-1-2005 y 24-9-2012), con relación a las sentencias del Tribunal Constitucional que declaran la inconstitucionalidad de leyes que ampararon ingresos indebidos, tales sentencias carecen "de efectos constitutivos del derecho a la devolución de lo indebidamente ingresado por ese gravamen inconstitucional, sino meramente declarativos, por lo que el derecho a la devolución se tiene desde la fecha en que se produjo su ingreso".

Nuestro Alto Tribunal aplica análogo criterio con relación al inicio del cómputo del plazo de prescripción para la solicitud de ingresos tributarios indebidos al declararse contraria al Derecho de la Unión Europea la norma que sirvió de cobertura para efectuar el ingreso ( STS de 16-11-2016)".

**3.** Las cuestiones con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia son dos, a tenor del auto de admisión:

"a) Determinar cuál es el dies a quo para el cómputo del plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos cuando éstos tienen su origen en la regularización practicada a un obligado tributario distinto del titular del derecho a obtener tal devolución.

b) Determinar si el derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos en tal caso se interrumpe únicamente por las reclamaciones o recursos de cualquier clase que interponga el titular de ese derecho o también por las formuladas por el obligado tributario cuya situación, al ser regularizada, originó el ingreso indebido instado".

**Tercero.** *Criterio interpretativo de esta sentencia y respuesta a las cuestiones suscitadas en el auto de admisión.*

**1.** No se suscita controversia entre las partes sobre los hechos que resultan esenciales para resolver el litigio: (i) una sociedad autoliquidada su impuesto sobre sociedades declarando como ingresos unas comisiones abonadas por otra empresa; (ii) esta segunda entidad es sometida a una inspección que concluye con una liquidación que señala que aquellas comisiones no son gastos deducibles por constituir, en realidad, una retribución por la participación en capitales propios; (iii) cuando esta liquidación gana firmeza, la primera empresa solicita la devolución, como ingresos indebidos, del importe de aquellas comisiones que contempló como ingresos en su autoliquidación del impuesto sobre sociedades; (iv) esa petición se efectúa transcurridos más de cuatro años desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la autoliquidación por dicho impuesto y ejercicio.

**2.** Tampoco existe contienda sobre la normativa aplicable, citada por la sentencia recurrida y constituida por los artículos 66.c) y 68.3 de la Ley General Tributaria, de los que se desprende, en lo que hace al caso, que (i) la devolución de ingresos indebidos ha de solicitarse en el plazo de cuatro años contados desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la autoliquidación del tributo concernido; (ii) dicho plazo (de prescripción) se interrumpe por la interposición, tramitación o resolución de reclamaciones o recursos de cualquier clase que sean.

**3.** Los hechos expuestos constatan -y esto debe señalarse desde el principio- tres circunstancias que - como veremos- van a resultar esenciales para resolver el litigio:

La primera, que el gasto considerado por PROSOYCO, SA como deducible en su impuesto sobre sociedades de 2004 por las comisiones abonadas a VISOBOR, SL está absolutamente correlacionado con el ingreso declarado por ésta en su autoliquidación de ese mismo impuesto y ejercicio, pues ambos (gasto e ingreso) se corresponden con el mismo concepto (calificado como abono de comisiones por los interesados en sus respectivas autoliquidaciones y como retribución por la participación en capitales propios no deducible por la Inspección).

La segunda, que la Administración no comprobó la situación jurídica tributaria de VISOBOR, SL en relación con aquel tributo y ese período, a pesar de comprobar y regularizar a PROSOYCO, SA determinando que su gasto por comisiones (correlacionado con el ingreso por el mismo concepto) no tenía la condición de deducible por no constituir tal gasto.

La tercera, que no consta que VISOBOR, SL tuviera conocimiento de aquella decisión administrativa hasta que la misma fue confirmada por el TEAR de la Comunidad de Valenciana.

4. Aunque la sentencia recurrida entiende prescrito el derecho de VISOBOR, SL a solicitar la devolución de ingresos indebidos (al haberlo hecho transcurrido el plazo legal de cuatro años contados desde que autoliquidó), parece ser consciente de la concurrencia en el caso de cierta anomalía al afirmar expresamente que "no se discute aquí que la Administración debía ajustar la deuda del IS de 2004 de VISOBOR, SL a la regularización dispuesta con relación a PROSOYCO, SA".

Sin embargo, excluye que ese extremo resulte relevante porque lo verdaderamente discutido es, según se afirma, "si ha prescrito el derecho que asiste a VISOBOR, SL a instar dicho ajuste y, en consecuencia, obtener la devolución de ingresos indebidos".

5. No consideramos que la omisión del deber de la Administración de ajustar la deuda del contribuyente que declaró el ingreso al ajustar el gasto correlacionado resulte irrelevante.

Antes al contrario, la estimación del recurso es la solución que mejor se atempera a la doctrina de la actio nata, a los principios que inspiran la justicia administrativa, al principio de buena administración y a la proscripción del enriquecimiento injusto. En efecto:

5.1. El contribuyente solo sabe que el ingreso que incluyó en su autoliquidación es indebido cuando la Administración califica el gasto de otro obligado tributario (el que hizo ese ingreso) como no deducible por constituir una "retribución a los capitales propios".

En otras palabras, el ingreso -al menos para el contribuyente que lo declaró como tal- resulta sobrevenidamente indebido cuando constata que la Inspección de los Tributos lo ha calificado -en relación con quien le efectuó el pago- de forma distinta.

5.2. Aunque el día a quo del plazo de prescripción de la solicitud de devolución es situado por la Administración y por la sentencia recurrida en la fecha en que se realizó el ingreso (al autoliquidar, en el caso), aplicando al respecto el artículo 66, letra c), de la Ley General Tributaria, no podemos olvidar que ese mismo precepto sitúa dicha fecha de arranque -también- en

"(...) el día siguiente a aquel en que dicha devolución pudo solicitarse".

5.3. Ciertamente, la regla general en los supuestos de autoliquidación debe ser la que tiene en cuenta la sentencia recurrida: la prescripción sanciona la inactividad del contribuyente, que deja transcurrir el plazo legal sin petición alguna desde que efectuó el ingreso indebido.

Pero esa regla general no resulta aplicable cuando el nacimiento del derecho (esto es, la constatación del carácter indebido del ingreso en cuestión) no depende del contribuyente, sino de la Administración, que está regularizando a otro obligado tributario y que, como consecuencia de su actividad de comprobación respecto del mismo, termina emitiendo una declaración que comporta que el ingreso del primer interesado sea indebido.

Dicho de otro modo, en el caso de autos (i) la Administración regulariza al contribuyente que se dedujo el gasto y lo declara no deducible, pero (ii) la sociedad a la que se abonó ese gasto tributó por el mismo en su impuesto personal como un ingreso que incluyó en la base imponible, siendo así (iii) que la Administración no regularizó correlativamente el ingreso mediante una actuación de contrario signo, por lo que (iv) obtuvo un ingreso fiscal mayor que aquel al que tenía derecho.

5.4. Hemos señalado en varios pronunciamientos recientes que el principio de buena administración (implícito en nuestra Constitución y positivizado ahora en la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea) impone a la Administración una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivadas de su actuación, sin que baste para dar cobertura a sus deberes la mera observancia estricta de procedimientos y trámites, sino que, más allá, reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos

legal y constitucionalmente al contribuyente y ordena a los responsables de gestionar el sistema impositivo, a la propia Administración Tributaria, observar el deber de cuidado y la debida diligencia para su efectividad y la de garantizar la protección jurídica que haga inviable el enriquecimiento injusto.

Desde luego que una Administración que sirve con objetividad los intereses generales y debe ajustar su actuación a la Ley y al Derecho no podía desconocer que la regularización que efectuaba a PROSOYCO incidía de lleno en la situación tributaria de VISOBOR, al punto de que el gasto regularizado a aquélla era el correlato del ingreso efectuado por ésta.

Ninguna duda razonable puede suscitarse sobre este extremo: la calificación del gasto efectuada en la liquidación girada a PROSOYCO implicaba ineluctablemente una calificación idéntica del ingreso realizado por VISOBOR, pues los negocios jurídicos correspondientes, la vinculación de ambas entidades y los pagos efectivamente realizados estaban acreditados -y eran los extremos esenciales- en el procedimiento de comprobación e inspección dirigido frente a PROSOYCO.

6. La lógica consecuencia del razonamiento expuesto no puede ser otra que la de situar el dies a quo del plazo de prescripción para solicitar la devolución de ingresos indebidos en la fecha en la que se constata que el ingreso en cuestión ostenta ese carácter (indebido), que no es otra -en el caso de autos- que aquella en la que la Administración -al regularizar el gasto de otro contribuyente- efectúa una calificación incompatible con la condición del ingreso afectado como debido.

Esta es la respuesta a la primera cuestión interpretativa que nos suscita el auto de admisión y está -lógicamente- apegada al caso concreto, pues viene determinada por las circunstancias del asunto que nos ocupa, especialmente por la absoluta correlación entre el gasto comprobado por la Administración y el ingreso cuya devolución se insta y por la razón esencial de que el contribuyente solo pudo conocer el carácter indebido del ingreso cuando esa decisión administrativa tiene lugar.

7. Y esa respuesta basta para solucionar el litigio, pues la segunda cuestión que también se contempla en el auto de admisión (la aptitud para interrumpir el plazo de prescripción de las reclamaciones efectuadas por otro contribuyente) resulta irrelevante para resolver el presente proceso, en el que lo esencial no ha sido la interrupción de la prescripción que eventualmente pudiera haber tenido lugar, sino la fijación del dies a quo -a tenor de la doctrina de la actio nata- en un momento distinto y posterior a aquél en el que se efectuó el ingreso.

8. Por lo demás, no hay en esta doctrina contradicción alguna con la expresada por esta misma Sala y Sección en la sentencia de 16 de noviembre de 2016 (referida al inicio del cómputo del plazo de prescripción para la solicitud de ingresos tributarios indebidos al declararse contraria al Derecho de la Unión Europea la norma que sirvió de cobertura para efectuar el ingreso), pues en el actual asunto el supuesto de hecho es claramente dispar: la misma Administración a la que se había hecho el ingreso regulariza el gasto correlacionado de otro contribuyente, impidiendo su deducción, pero manteniendo el ingreso fiscal como si no hubiera existido una calificación distinta de la efectuada por los propios contribuyentes.

Dicho de otro modo, nada impedía a la Inspección de los Tributos en el caso concreto que nos ocupa regularizar conjuntamente una partida claramente conexas, que no era más, en definitiva, que una misma cosa vista desde la perspectiva de quien paga y de quien recibe, dada la absoluta correlación entre el ingreso y el gasto. Y esa forma de conducirse -que determina que se regularice en atención a que el resultado beneficie o no a la Hacienda Pública- hemos entendido que resulta determinante para considerar que el ingreso solo es indebido cuando el contribuyente afectado conoce el contenido de una regularización (a otro) que no la ha sido trasladada a él mismo, como el principio de buena administración exigía.

#### **Cuarto. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso .**

Trasladando la anterior doctrina al caso de autos, procede la estimación del recurso de casación interpuesto por la mercantil VISOBOR, SL en la medida en que la solicitud de devolución de ingresos indebidos en relación con el Impuesto sobre Sociedades de 2004 ha de reputarse efectuada en un momento en el que no había prescrito el derecho a solicitar esa devolución.

Y si ello es así, nuestro pronunciamiento ha de consistir en casar la sentencia dictada por la Sala de Valencia y, en su lugar, estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto frente a la resolución del TEAR de la

Comunidad Valenciana que confirmó la denegación -por prescripción- de la solicitud de devolución de ingresos indebidos, declarando el derecho del contribuyente a la devolución -por el carácter de indebidos- de los ingresos efectuados en el Impuesto sobre Sociedades de 2004 derivados de las comisiones abonadas en dicho ejercicio por PROSOYCO, SA (calificadas por la Administración Tributaria, mediante acto firme, como retribución a los capitales propios).

**Quinto. Pronunciamiento sobre costas.**

En relación con las costas procesales, en virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación.

Respecto de las causadas en la instancia, dadas las serias dudas de derecho que el asunto planteaba, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

**FALLO**

Por todo lo expuesto,

EN NOMBRE DEL REY

y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

**Primero.**

Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia, de manera que el día a quo del plazo de prescripción para solicitar la devolución de ingresos indebidos ha de situarse, en el caso de autos, en la fecha en la que se constata por el contribuyente que el ingreso en cuestión ostenta ese carácter (indebido), que no es otra -en el supuesto analizado en la presente casación- que aquella en la que la Administración, al regularizar el gasto de otro contribuyente, efectúa una calificación completamente incompatible con la condición del ingreso afectado como debido.

**Segundo.**

Haber lugar al recurso de casación interpuesto por la representación procesal de la mercantil VISOBOR, SL contra la sentencia núm. 180/2017, de 21 de febrero, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, dictada en el procedimiento ordinario núm. 3029/2012, sobre denegación de la devolución de ingresos indebidos en relación con el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2004, sentencia que se casa y anula.

**Tercero.**

Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de VISOBOR, SL contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de fecha 25 de octubre de 2015, que desestimó la reclamación núm. 46/2689/11, planteada contra el acuerdo dictado por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Dependencia Regional de Recaudación de la AEAT, desestimatorio de la solicitud de rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos por el Impuesto sobre Sociedades de 2004, declarando el derecho del indicado contribuyente a la devolución solicitada en relación con las comisiones abonadas en dicho ejercicio por PROSOYCO, SA (calificadas por la Administración Tributaria, mediante acto firme, como retribución a los capitales propios).

**Cuarto.**

No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia. Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado  
D. Ángel Aguallo Avilés D. José Antonio Montero Fernández  
D. Francisco José Navarro Sanchís D. Jesús Cudero Blas  
D. Isaac Merino Jara Dña. Esperanza Córdoba Castroverde

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. JESÚS CUDERO BLAS, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia. Certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.